

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Živá Energie EU, s. r. o.**, se sídlem Brichtova 685/2, Praha 5, zast. JUDr. et PhDr. Petrem Podlahou, Ph.D., advokátem se sídlem Vodičkova 792/40, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 12. 2012, čj. 18862/12-1500-101316, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2017, čj. 10 Af 5/2013-47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] U Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) bylo dne 21. 1. 2013 zahájeno řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze 14. 12. 2012, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „finanční úřad“), ze dne 31. 10. 2012. Finanční úřad v zajišťovacím příkazu vydaném podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), uložil žalobci, aby zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí r. 2012, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty 27 976 493 Kč na bankovní účet finančního úřadu.

[2] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že podle zjištění finančního úřadu, které žalobce nezpochybnil, byl žalobce zapsán do obchodního rejstříku dne 17. 7. 2009. Jako předmět podnikání v obchodním rejstříku uvádí pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1-3 živnostenského zákona. Žalobce v letech 2009 - 2010 podával daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, ve kterých nevykazoval žádný obrat, hospodářským výsledkem byla ztráta. Nulové přiznání k dani z příjmů právnických osob podal i za zdaňovací období r. 2011, ve výkazu zisků a ztrát nevykázal žádné náklady ani výnosy, neuváděl žádné zaměstnance. Dále žalobce podal dne 25. 10. 2012 daňové přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2012 (za období od 25. 8. 2012 do 30. 9. 2012). Na základě podaného daňového přiznání vznikl žalobci nadměrný odpočet ve výši 2 203 Kč, a to na základě přijatých zdanitelných plnění v základní sazbě daně ve výši 11 016 Kč a výše daně 2 203 Kč. Zároveň žalobce neoznačil žádná uskutečněná zdanitelná plnění.

[3] Dále finanční úřad uvedl, že žalobce nenahlásil finančnímu úřadu žádný bankovní účet. Své bankovní účty identifikoval žalobce vůči finančnímu úřadu až podáním z 30. 10. 2012, doručeným téhož dne datovou schránkou ve 21:26:49 hod. Jako podklad rozhodnutí o zajišťovacím příkazu finanční úřad vymezil zjištění z místního šetření v místě sídle žalobce ze dne 25. 10. 2012. Při místním šetření bylo zjištěno, že na adrese tehdejšího sídla žalobce (Brichtova 685/2, Hlubočepy, Praha 5) se nachází bytový dům, ve kterém část nebytového prostoru vlastní společnost DOYEN, s. r. o. Budova byla v době místního šetření uzamčena a zvonek s označením žalobce chyběl. Neznámá osoba, která umožnila finančnímu úřadu vstup do budovy, uvedla na otázku správce daně, zda zná společnost Živá Energie EU, s. r. o., že nebytový prostor vlastní společnost DOYEN, s. r. o., ale nikoho z této společnosti neviděla.

[4] Městský soud dále uvedl, že finanční úřad opřel zajišťovací příkaz o informace zjištěné v rámci vyhledávací činnosti, konkrétně že žalobce obchoduje s minerálními oleji. Dne 7. 9. 2012 se žalobce zaregistroval jako distributor pohonných hmot. Následně uskutečnil nákupy pohonných hmot (motorové nafty) od 12. 10. do 24. 10. 2012 v objemu 4 953 788 litrů. Tuto skutečnost žalobce nezpochybňuje. Žalobce nečiní sporným ani obsah vysvětlení, které podal celnímu úřadu v souvislosti s touto transakcí, tedy, že nakoupené pohonné hmoty jsou dodavatelem žalobce přiváženy společnosti Dakona, s. r. o. Tato společnost je jediným odběratelem žalobce. Přeprava pohonných hmot odběrateli je již zahrnuta v ceně dodavatele oprávněného příjemce zboží - společnosti PROFI MAX, s. r. o. Ve vztahu k celním orgánům jednatel žalobce uvedl, že mu nejsou známy informace o tom, kde jsou pohonné hmoty finálně stáčeny, neměl k dispozici stáčecí lístky z autocisteren, které převážejí pohonné hmoty. Žalobce uvedl, že obchoduje pouze s pohonnými hmotami.

[5] Finanční úřad dále poukázal na to, že žalobce disponuje účtem číslo 7255819001/5500. Na tomto účtu proběhly v průběhu měsíce října převody částek v celkovém objemu vyšším než 120 mil. Kč (příjmy 123 mil., výdaje 122,9 mil.). Na smlouvách, které žalobce uzavřel s obchodními partnery, je uveden rovněž účet 2108223168/2700. Ani tyto skutečnosti žalobce nezpochybnil. Finanční úřad z těchto zjištění dovodil, že žalobce obchoduje s pohonnými hmotami, které okamžitě dodává

pokračování

odběrateli. Žalobce nakoupil a dodal pohonné hmoty (motorovou naftu) v období od 12. do 24. 10. 2012 v objemu 4 963 788 litrů a 25. 10. 2012 pravděpodobně přepravil pohonné hmoty v objemu 926 000 litrů. Při předpokládané prodejní ceně 28,50 Kč za jeden litr činí hodnota dodaného zboží v tuzemsku 167 858 958 Kč. Toto zboží bylo pořízeno ze země Evropské unie, jeho nákup se tedy projeví v daňové povinnosti daňového subjektu neutrálně. S ohledem na to finanční úřad dovodil, že dosud nestanovená daňová povinnost za 4. čtvrtletí, resp. za prodej zboží v období od 12. 10. 2012 do 25. 10. 2012 bude činit 27 976 493 Kč.

[6] Pochybnosti o dobytnosti daňové povinnosti opřel finanční úřad o následující důvody, se kterými se žalovaný ztotožnil:
a) daňový subjekt má krátkou daňovou historii jako plátce DPH; je registrován jako plátce od 25. 8. 2012,
b) daňový subjekt nenahlásil finančnímu úřadu žádný bankovní účet, nesplnil tudíž ohlašovací povinnost dle § 127 odst. 1 písm. e) daňového řádu, dále neuvedl žádný telefonický ani e-mailový kontakt,
c) od své registrace k DPH začal uskutečňovat nákupy a prodeje zboží ve velkých objemech, ačkoliv v předchozích letech žádnou činnost neprováděl,
d) na ohlášené adrese sídla daňový subjekt ve skutečnosti nesídlí, jedná se o tzv. virtuální adresu,
e) dochází k časté změně sídla daňového subjektu,
f) finančnímu úřadu nejsou známy žádné provozovny nebo sklady, které daňový subjekt používá ke své podnikatelské činnosti,
g) z příloh k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vyplývá, že daňový subjekt nemá žádný majetek; v aktivech vykazuje pouze částky vyplývající z časového rozlišení ve výši 149 000 Kč, nevykazuje žádné zůstatky krátkodobého finančního majetku,
h) daňový subjekt má čtvrtletní zdaňovací období u DPH,
i) nikdy v minulosti neplnil tak vysokou daňovou povinnost.

[7] Městský soud odkázal na § 167 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že při přezkumu zákonnosti zajišťovacího příkazu je třeba se především zabývat tím, zda správní orgány postupovaly v souladu s uvedeným ustanovením a řádně zdůvodnily, že je dána odůvodněná obava, že daň (v posuzované věci dosud nestanovená DPH) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008–90, č. 2001/2010 Sb. NSS, odstavci 27, uvedl, že je *„správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“. Dále městský soud odkázal ohledně výkladu uvedeného ustanovení na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, odstavec [20], č. 3049/2014 Sb. NSS, ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35. Tuto judikaturu shrnul městský soud tak, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu však musí v zajišťovacím příkazu srozumitelně a přezkoumatelným způsobem uvést konkrétní okolnosti vztahující se k

oběma součástem odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, tedy jak k obavě, že bude stanovena určitá daňová povinnost, tak k obavě, že nebude takto stanovená daňová povinnost v době splatnosti dobytná. Zároveň platí, že odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Bude-li ale dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104).

[8] Městský soud dospěl k závěru, že odůvodnění zajišťovacího příkazu, resp. napadeného rozhodnutí o odvolání, výše uvedeným požadavkům vyhovělo. Závěr o pravděpodobnosti vzniku daňové povinnosti, resp. jejího stanovení, nebyl sporný, přičemž šlo o daňovou povinnost v řádu desítek milionů korun, tedy částku nikoliv zcela běžnou. S ohledem na výše naznačená judikatorní východiska jde o velmi silný prvek pravděpodobnosti ve vztahu k jednomu z prvků odůvodněné obavy, ve vztahu k druhému prvku pravděpodobnosti důvodných obav (budoucí dobytnost) postačí důvody relativně slabší, resp. i jen souhrn několika relativně slabších důvodů. Městský soud zdůraznil, že důvodnou obavu může vzbudit i souhrn okolností, které jsou samy o sobě relativně běžné, pokud však dojde k jejich kumulaci, jde o dostatečně varovné skutečnosti, jež mohou ve svém souhrnu důvodnou obavu vzbudit.

[9] Obava o budoucí dobytnost daňové povinnosti se především opírá o majetkové poměry daňového subjektu a způsob jeho podnikání. Pokud jde o majetkové poměry žalobce, finanční úřad v zajišťovacím příkazu konstatoval, že žalobce nedisponuje téměř žádným majetkem. Vůči tomuto zjištění žalobce nevymezil žádnou relevantní námitku. Poukaz na to, že šlo do října 2012 o „spící“ společnost, tudíž žalobce nemůže mít žádný majetek, je svým způsobem spíše varující, neboť zároveň vypovídá i o způsobu podnikání žalobce. Tím je nákup pohonných hmot ve velkých objemech, který je okamžitě dále prodáván. Žalobce funguje zcela jako překupník, který se na fyzické distribuci pohonných hmot nijak nepodílí. V tomto ohledu žalobce představuje z hlediska plnění daňové povinnosti rizikový subjekt.

[10] Ohledně námitky týkající se krátké daňové historie městský soud souhlasil se žalovaným v tom, že jde o indikátor rizikového podnikání. Od doby zapsání do obchodního rejstříku dne 17. 7. 2009 žalobce fakticky nevykazoval žádnou činnost, jako plátce DPH se registroval až dne 25. 8. 2012, kdy daňové tvrzení za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2012 obsahovalo pouze vznik nadměrného odpočtu z titulu přijatých zdanitelných plnění v zanedbatelné výši, ale v říjnu 2012 začal žalobce uskutečňovat plnění v celkové výši přesahující 100 milionů Kč. V souvislosti s dalšími skutečnostmi tato okolnost ukazuje na rizikovou povahu podnikání žalobce.

[11] Pokud jde o námitku týkající se nenahlášení bankovního účtu a neuvedení kontaktu, žalovaný v napadeném rozhodnutí připustil, že dne 30. 10. 2012 byla do datové

pokračování

schránky finančního úřadu dodána datová zpráva obsahující informaci žalobce o aktuálním seznamu jeho bankovních účtů. Zajišťovací příkaz byl vydán na základě interního sdělení kontrolního oddělení ze dne 30. 10. 2012, finanční úřad proto tuto skutečnost odůvodnění zajišťovacího příkazu nevzal v úvahu. Podle městského soudu to však nemění nic na tom, že povinnost identifikace účtů vůči finančnímu úřadu nebyla splněna v době, kdy žalobce začal se svou činností v oblasti nákupu a prodeje pohonných hmot. I to mohlo vést v souhrnu s ostatními skutečnostmi k formulování závěru o důvodnosti obav.

[12] Městský soud se dále ztotožnil se závěrem žalovaného, že uskutečňování nákupu a prodeje ve velkých objemech není problematické samo o sobě, není ani nelogické, že žalobce k němu přistoupil až od určitého okamžiku. Varující ale bylo, že se tak stalo v situaci, kdy žalobce do té doby evidentně nedisponoval žádným majetkem a nevykazoval žádnou činnost.

[13] Pokud jde o námitky týkající se sídla společnosti, městský soud sdílel závěr žalovaného, že se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že na adrese zapsané v obchodním rejstříku v rozhodné době žalobce fyzicky sídlil. Tvrzení žalobce o jeho dosažitelnosti a fyzickém výskytu na místě sídla nebylo v řízení žalobcem prokázáno. Žalobce pouze doložil, že v místě sídla je vyvěšen seznam subjektů, jež mají na dané adrese zapsáno sídlo, a je zde rovněž zapsán kontakt na majitele příslušného nebytového prostoru. Již pouze skutečnost, že v jednom nebytovém prostoru v jinak výhradně bytovém domě „sídlí“ 17 různých společností, je varující. Fyzické (faktické) sídlo obchodní společnosti bude zpravidla takové místo, kde má společnost buď nějaký majetek, který užívá ke své činnosti, zaměstnance, nebo osobu, která by byla oprávněna jednat jejím jménem, případně by na tomto místě provozovala svou ekonomickou činnost. Žalobce nezpochybňuje ani samo zjištění odvolacího správního orgánu, že v krátké době od vydání zajišťovacího příkazu do projednání odvolání změnil své sídlo. I v této otázce se městský soud ztotožnil se žalovaným potud, že častá změna sídla obchodní korporace není nijak rutinní a běžná skutečnost.

[14] Též neexistence reálné provozovny, v níž by docházelo k reálné ekonomické činnosti, byla podle názoru městského soudu vyhodnocena oprávněně jako skutečnost v kontextu ostatních okolností varující. Vypovídá o rizikové povaze podnikání žalobce jako jen zprostředkujícího článku v řetězci obchodů s pohonnými hmotami. Taková okolnost by sama o sobě nebyla na újmu žalobce, nicméně při vědomí způsobu jeho podnikání i tato skutečnost mohla přispět k důvodné obavě, že žalobce funguje pouze za účelem krátkodobého či jednorázového podnikání, jehož jediným důvodem je neodvedení daně, převzetí daňové povinnosti jiného subjektu, či jiná skutečnost vedoucí k zamezení řádného výběru daně jejím správcem.

[15] K námitce žalobce týkající se blokace bankovních účtů ode dne 30. 10. 2012 a doručení exekučních příkazů, městský soud konstatoval, že ze správního spisu nevyplývá žádná skutečnost, jež by jakkoliv dávala do souvislosti vydání zajišťovacího příkazu a blokaci účtů žalobce již dne 30. 10. 2012. Exekuční příkazy na postižení účtů žalobce byly dle správního spisu vydány dne 31. 10. 2012, nemohlo proto na jejich základě dojít k blokaci účtů již 30. 10. 2012. Ve správním spisu není zachycen žádný úkon finančního

úřadu, který by mohl k takové blokaci vést. Námitka dřívějšího doručení exekučních příkazů (před doručením zajišťovacího příkazu) je z hlediska předmětu žaloby irelevantní, neboť otázka exekučního řízení nemá vliv na řízení ve věci projednávané žaloby.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[16] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit, a to případně i s rozhodnutím odvolacího správního orgánu. Ve stížnosti uvedl důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Nenastala žádná odůvodněná obava, že by DPH byla v době její vymahatelnosti nedobytná. Závěry o špatné ekonomické situaci stěžovatele byly nepřesvědčivé, stěžovatel se nezbavoval majetku. Nebylo prokázáno, že by se stěžovatel účastnil podvodného řetězce.

[17] V okamžiku vydání zajišťovacího příkazu byla splněna povinnost nahlásit bankovní účet. Tvrzení, že stěžovatel nenahlásil finančnímu úřadu účet č. 2108223168/2700 v UniCredit bank Czech Republic, a. s., není pravdivé. Stalo se tak dne 30. 10. 2012, tedy před vydáním zajišťovacího příkazu. Městský soud tuto otázku nesprávně posoudil, neboť pro vydání zajišťovacího příkazu byl rozhodující stav v okamžiku rozhodnutí, kdy již povinnost byla splněna.

[18] Stěžovatel na adrese Brichtova 685/2, Praha 5, skutečně sídlil, o čemž svědčí fotografie, které stěžovatel přiložil k odvolání. Na uvedené adrese sídlí několik společností včetně stěžovatele. Je uvedeno i telefonní číslo, na které mohou návštěvníci zavolat a požádat poskytovatele služeb sídla DOYEN, s. r. o. o informace. V daných prostorách se nachází recepce a finanční úřad zřejmě nevyvinul dostatek snahy stěžovatele kontaktovat. O tom, že na uvedené adrese stěžovatel sídlí, svědčí i prohlášení Viktora Zaichuka, jednatele uvedené společnosti DOYEN s. r. o., která je vlastníkem nebytového prostoru pronajatého stěžovateli nájemní smlouvou z 12. 10. 2012. Nejedná se pouze o virtuální adresu, nýbrž skutečné sídlo, kde se fyzicky stěžovatel nachází. Stěžovatel nezaměstnává administrativní sílu, což velikost jeho podniku a předmět podnikání nevyžaduje. Předcházející změny sídla přibližně jednou za rok jsou u obchodních společností běžné; kromě toho k žádné další změně sídla nedošlo.

[19] Krátká daňová historie stěžovatele jako plátce DPH nemůže vést k blokaci jeho bankovních účtů, čímž mu je v podstatě zabráněno pokračovat v podnikání. Městský soud při posouzení uvedeného faktoru pominul, že každé podnikání je rizikové. Tvrzení finančního úřadu, že stěžovatel neuvedl telefonický ani e-mailový kontakt je nepravdivé, neboť sám finanční úřad kontaktoval stěžovatele v den vydání zajišťovacího příkazu 31. 10. 2012, ve kterém pracovník finančního úřadu sdělil stěžovateli, že do jeho datové schránky byla odeslána důležitá písemnost a stěžovatel na tento e-mail odpověděl. Telefonický kontakt i e-mailová adresa byly uvedeny v přiznání k DPH za 3. čtvrtletí 2012 v podání z 25. 10. 2012. Dne 29. 10. 2012 pracovnice finančního úřadu kontaktovala prostřednictvím sms-zprávy účetního stěžovatele, který s ní hovořil telefonicky následující den. Finanční úřad tedy měl kontakty na stěžovatele a využíval je. Městský soud tuto skutečnost pominul a v odůvodnění rozsudku se jí nezabýval. Stěžovatel se po celou dobu své existence neocitl

pokračování

v prodlení s platbou jakékoliv daně, se správními orgány řádně spolupracuje, o čemž svědčí mj. i to, že dne 18. 10. 2012 se dostavil na celní správu poté, kdy předchozího dne celní správa kontaktovala matku jednatele stěžovatele.

[20] Nákupy a prodeje zboží ve velkých objemech mohl stěžovatel začít provádět až po potvrzení o registraci stěžovatele jako distributora pohonných hmot, které obdržel až 7. 9. 2012. Není nic neobvyklého na tom, že před obdržením této registrace neprováděl (nemohl provádět) nákupy a prodeje uvedeného zboží. Proto mu také dříve nemohla vzniknout tak vysoká daňová povinnost. Žádné skladové prostory či další provozovny stěžovatel ke svému podnikání nepotřebuje. Stěžovatel nemá žádný majetek, což není překvapivé. Většina obchodních společností v ČR nemá téměř žádný majetek; povinný základní kapitál u s. r. o. je pouze 1 Kč. Není nic protiprávního na tom, že se dlouhou dobu jednalo o tzv. „spící“ společnost.

[21] Stěžovatel znovu poukázal na nevysvětlitelnou okolnost, že mu byl již den před vydáním zajišťovacího příkazu zablokován bankovní účet u Raiffeisenbank, a. s., přičemž tuto okolnost podrobně popsal. Teprve po odeslání dvou exekučních příkazů mu byl zaslán zajišťovací příkaz. Oba exekuční příkazy byly odvolacím orgánem zrušeny z důvodu nicotnosti rozhodnutí, ale stalo se tak až dne 13. 12. 2012. Stěžovatel měl až do této doby neoprávněně zablokovány účty na základě exekučních příkazů. V důsledku zablokování účtů nemohl stěžovatel realizovat své obchody a logicky nemohl ani řádně odvádět daň správci daně.

[22] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a plně v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu citovanou v rozsudku. K zablokování účtu dne 30. 10. 2012 nedošlo v důsledku vydání exekučních příkazů následujícího dne ani jiné činnosti finančního úřadu. Tato námitka je bezpředmětná s ohledem na zrušení těchto exekučních příkazů z důvodu jejich nicotnosti. Uvedená okolnost ale nemůže ovlivnit platnost vydaného zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz nebyl nepřiměřený, neexistoval mírnější právní nástroj, jehož prostřednictvím by bylo možné zajistit dosud nestanovenou daň.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud nejdříve zhodnotil namítanou nepřezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Musí se jednat o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[26] Stěžovatel konkretizoval údajnou nepřezkoumatelnost rozsudku tak, že městský soud se v odůvodnění rozsudku nezabýval tvrzeními stěžovatele, že byl vůči finančnímu úřadu kontaktní, o čemž svědčí vzájemná komunikace ve dnech 29. a 30. 10. 2012 mezi pracovnicí finančního úřadu a účetním stěžovatele. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jak plyne z rekapitulace odůvodnění napadeného rozsudku uvedené výše v odstavci [11] (poslední odstavec na str. 11 rozsudku), odvolací správní orgán v žalobou napadeném rozhodnutí připustil, že dne 30. 10. 2012, tedy jeden den před vydáním zajišťovacího příkazu, stěžovatel doručil do datové schránky finančního úřadu informaci o seznamu bankovních účtů stěžovatele. Městský soud však uvedl, že tuto informaci neposkytl již na počátku své činnosti v oblasti nákupu a prodeje pohonných hmot a v souhrnu i s ostatními skutečnostmi tato okolnost mohla vést k obavám, zda předpokládaná daňová povinnost bude dobytná. Z uvedeného závěru městského soudu plyne, že byť je nesprávný údaj finančního úřadu, kterým mj. odůvodnil vydání zajišťovacího příkazu, podle kterého stěžovatel neuvedl žádný telefonický ani e-mailový kontakt, tato nesprávnost nemůže změnit existenci ostatních okolností vzbuzujících pochybnosti o dobytnosti předpokládané daňové povinnosti (viz výše jejich výčet uvedený v odstavci [6]). Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s tvrzením stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozsudku (nedostatku důvodů).

[27] Stěžovatel dále podal kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. (tj. nesprávného právního posouzení ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu a vad řízení spočívajících v nesprávných skutkových zjištěních správních orgánů). Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.), proto se zabýval výlučně posouzením námitek stěžovatele.

[28] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu: *„Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“*

[29] Jak plyne i z citace závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu z 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31, které jsou obsaženy v odůvodnění napadeného rozsudku, lze zajišťovací příkaz vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity ve vztahu k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Dále městský soud správně odkázal i na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104. Nejvyšší správní soud v souladu s těmito závěry uvádí, že v dané věci nebylo pochyb o splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. o tom, že daň bude v budoucnu stanovena (ani stěžovatel nečinil tento předpoklad sporným). V této věci tedy

pokračování

byly „silné“ důvody pro závěr, že DPH bude stanovena. U druhého důvodu (obava o dobytnost DPH) byly důvody „slabší“, nicméně městský soud byl názoru (i s odkazem na již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 4. 2014, čj. 1 As 27/2014-31), že byť žádná z okolností zmíněných v rozsudku by sama o sobě nemohla osvědčit obavu o dobytnost daně (či její splacení se značnými obtížemi), ve svém souhrnu již tuto obavu zakládají, a proto jsou splněny oba předpoklady pro vydání zajišťovacího příkazu. Z níže uvedených důvodů se Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením městského soudu ztotožnil. V další části odůvodnění svého rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda jednotlivými níže uvedenými okolnostmi byla osvědčena obava z nedobytnosti daně nebo obava, že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

[30] Jak správně uvedl městský soud, bankovní účet č. 2108223168/2700 byl finančnímu úřadu ohlášen dne 30. 10. 2012, tedy před vydáním zajišťovacího příkazu, nicméně nikoliv včas v době, kdy jej měl ohlásit. Finanční úřad vycházel z toho, že stěžovatel nesplnil svou ohlašovací povinnost dle § 127 odst. 1 písm. e) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2012 [viz výčet uvedený výše v odstavci [6] u písmene b)]. Nejvyšší správní soud dodává, že čísla svých bankovních účtů byl dle tohoto ustanovení stěžovatel povinen sdělit finančnímu úřadu již v přihlášce k registraci DPH, nikoliv až dne 30. 10. 2012. I tato okolnost zakládala v určité míře pochybnost o eventuální dobytnosti daňové povinnosti, byť ne v takovém rozsahu, jak původně uvedl finanční úřad (není pravda, že stěžovatel nenahlásil před vydáním zajišťovacího příkazu žádný bankovní účet).

[31] Co se týče sídla stěžovatele, Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem městského soudu, že se jednalo o virtuální adresu sídla, nikoliv o skutečné sídlo, odkud by stěžovatel provozoval svou podnikatelskou činnost. Jak je zřejmé z fotografií pořízených jak finančním úřadem, tak i stěžovatelem, vpravo od vstupních dveří do panelového domu na adrese Brichtova 685/2, Hlubočepy, Praha 5, je umístěna tabule se zvonky s vyznačením jmen obyvatel domu, nikoliv však názvů společností, tj. ani stěžovatele. Prostřednictvím zvonku tedy nebylo možné stěžovatele na adrese jeho sídla kontaktovat. Na stěně vlevo od vchodu byl seznam 17 společností (včetně stěžovatele) bez uvedení telefonu či jiné možnosti komunikace. V dolní části seznamu byla dále uvedena společnost DOYEN s. r. o., která je označena jako majitel nebytového prostoru a správce sídel společností uvedených v seznamu. Dále je uvedena kontaktní osoba Viktor Zajčuk a číslo jeho telefonu. Z tohoto údaje není zcela zřejmé, zda Viktor Zajčuk je kontaktní osobou jen pro uvedenou společnost DOYEN, s. r. o., nebo pro všechny společnosti. První varianta je pravděpodobnější jak s ohledem na typ písma a grafické umístění tohoto údaje, tak i na tvrzení stěžovatele, podle kterého je Viktor Zajčuk jednatelem zmíněné společnosti DOYEN, s. r. o.

[32] Stěžovatel sice tvrdil, že v uvedeném domě je recepce, avšak na fotografiích finančního úřadu ani stěžovatele není recepce zaznamenána. Stěžovatel předložil městskému soudu smlouvu o nájmu uzavřenou dne 12. 10. 2012 mezi společností DOYEN, s. r. o., jako poskytovatelem služeb a stěžovatelem jako zákazníkem. Z této smlouvy vyplývá, že podle bodu 1. uvedené smlouvy poskytovatel služeb souhlasil s umístěním sídla zákazníka na uvedené adrese. V bodu 3.3 smlouvy bylo dohodnuto, že poskytovatel služeb pronajímá zákazníkovi prostor na dobu nezbytnou pro potřeby vedení správy a styk

s veřejností včetně kontrol státních orgánů na jednu hodinu ročně dle předchozí písemné objednávky zákazníka. Z uvedené smluvní úpravy podle názoru Nejvyššího správního soudu plyne, že stěžovatel na adrese svého sídla fyzicky nepobýval, eventuálně s výjimkou jedné hodiny ročně na základě své včasné objednávky vůči pronajímateli. S ohledem na uvedené skutečnosti se Nejvyšší správní soud ztotožnil s tím, že jak virtuální sídlo stěžovatele v obytném panelovém domě, na kterém není možné stěžovatele kontaktovat, tak i okolnost, že společnost stěžovatele existující od 17. 7. 2009, má do října 2012 již páté sídlo (viz výpis z veřejného rejstříku https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=367016&typ=UPLNY), byly varovným signálem, který zvyšoval rizikový faktor při posuzování osoby stěžovatele, resp. obavu o schopnosti daňového subjektu v době vymahatelnosti uhradit DPH.

[33] Závěr, že krátká daňová historie stěžovatele jako plátce DPH nemůže sama o sobě vést k vydání zajišťovacího příkazu, je správný, nicméně takový závěr neučinil ani městský soud ani správní orgány. Stěžovatel od července 2009 prakticky nevyvíjel žádnou podnikatelskou činnost a v říjnu 2012 vykazoval plnění přesahující 100 000 000 Kč. Tato okolnost je neobvyklá, byla však vyhodnocena spolu s údaji o tom, že stěžovatel nemá žádný majetek, pochybnostmi o reálném sídle atd. Tyto okolnosti v souhrnu zvyšují míru pochybností o eventuální dobytnosti DPH ve výši desítek milionů Kč, tedy v nezanedbatelné výši daně.

[34] Otázka zablokování účtu stěžovatele, uskutečněná dle tvrzení stěžovatele jeden den před vydáním zajišťovacího příkazu, nemá žádnou příčinnou souvislost se splněním podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. Toto zablokování (Nejvyšší správní soud nezkoumal, zda byla tato blokace prokázána, neboť tato okolnost není pro výsledek této věci relevantní) by nemohlo mít vliv na rozhodnutí o kasační stížnosti.

[35] Nejvyšší správní soud poukazuje na již výše uváděný rozsudek ze 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104, ve kterém Nejvyšší správní soud neshledal splněným předpoklad obavy z nedobytnosti daně, či jejího vybrání spojeného se značnými obtížemi, a to v případě správním orgánem uváděné domněnky rizikovosti obchodování s pohonnými hmotami. V rozsudku je v odstavci [58] uvedeno: „*Naopak žalovaný nijak nevyvrátil tvrzení stěžovatelky zpochybňující obavy ohledně budoucí vymožitelnosti daně, tedy že stěžovatelka je dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou, vlastní jak nemovitosti, tak i movité věci značné hodnoty (např. cisternové vozy), má větší počet stálých zaměstnanců, v minulosti neměla daňové nedoplatky, a placení daní se nevyhýbala, má transparentní majetkovou strukturu, nezmenšovala svůj majetek a dokonce poskytla celnímu úřadu kauci podle § 6i zákona o pohonných hmotách formou bankovní záruky...*“ Nejvyšší správní soud dodává, že již ze srovnání uvedeného závěru, ve kterém rozhodující soud neshledal splněnou podmínku předpokladu neodbytnosti daně, se skutkovými okolnostmi věci rozhodované pod sp. zn. 10 Afs 148/2017, je zřejmé, že se jedná o jiný případ – např. stěžovatel není dlouhodobě podnikající a finančně stabilizovanou osobou, nevlastní nemovitosti či movitosti značné hodnoty, nemá větší počet zaměstnanců, nebyla poskytnuta bankovní záruka. I toto srovnání svědčí závěru, že na straně správních orgánů byl splněn i předpoklad odůvodněné obavy z nedobytnosti daně nebo že bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi.

pokračování

[36] Rozhodné právní otázky posoudil krajský soud správně, a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl. Nejsou proto naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[37] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. ve prospěch úspěšného žalovaného s přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně nad rámec běžné úřední činnosti.

Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu uvedených nákladů.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu